

社会福祉法人の会計制度の変遷に関する一考察

2016 年社会福祉法改正を踏まえて

くに み まり こ
國 見 真理子

〈要 旨〉

社会福祉法人は日本の地域福祉を長年支えている民間の非営利組織であるが、社会情勢の変化に伴い、法改正及びこれに関連する会計基準はこれまで度々変更されてきた。そこで、本稿では、社会福祉法人の会計制度がこれまで果たしてきた役割及び歴史的にどのように変化を遂げてきたのかについての検討に主眼を置く。2016 年には社会福祉法人の根拠規定である社会福祉法が大幅に改正されることになった。今回の法改正は社会福祉法人のガバナンス強化が組織内外から求められるという点で法人制度自体に対する大きな制度改革といえる。これは社会福祉法人を巡る会計制度自体にも今後影響を及ぼしていく可能性が大きい。

そこで、まずはこれまでの改正を通じて変遷を遂げてきたそれぞれの時代の会計制度の特徴を述べた上で、今後についての考察を試みることにしたい。

〈キーワード〉

社会福祉法人、社会福祉法人会計基準、ガバナンス、社会福祉法、内部留保

I. 問題意識

社会福祉法人は、戦後の日本の地域福祉を長年支えてきた民間の非営利組織である。特に 1951 年の社会福祉事業法成立以来、社会福祉法人は措置委託制度の下で社会福祉施設を経営することを通じて、地域福祉の発展に大きな役割を果たしてきた。その後、2000 年の社会福祉基礎改革によって措置委託制度から契約制度への転換やそれに伴う会計基準の変更等のために、社会福祉法人の経営方法にも影響が生じた。2000 年改正ではこれまでの社会福祉事業法から社会福祉法へと名称変更が生じ、第 2 種社会福祉事業については営利企業や NPO 等の多様な事業体の市場参入が認められたこともあって、税制面等での優遇措置に対し民間企業とのイ

コールフットイングを求める声、公的役割に相応しくない一部団体による使い込み等の不祥事、そして内部留保の溜め込み過ぎ等の社会福祉法人に対する批判が高まっている¹⁾。

2000年改正以降、社会福祉法人制度自体の大きな見直しはなされていなかったものの、その後の急激な少子高齢化に伴う人口構成の変化、新自由主義台頭による社会生活基盤の変化等によって福祉ニーズも多様化・複雑化している。このような様々な事情を背景として、社会福祉法人制度は転換点を迎えつつある²⁾。

そして、この度社会福祉法人の法的根拠である社会福祉法は大規模な法改正がなされることになった。社会福祉法は国会の審議を経て2016年3月31日に改正法が成立・公布され、翌年4月1日から全面的に施行される。今回の法改正では社会福祉法人の組織改革圧力が強まったといえるが、これは財務面から見ると、社会福祉法人の経営実態の実像把握強化と法人内の余剰資金の社会還元の必要性が求められるようになった点が大きな特徴である。社会福祉法人のガバナンスをはじめとする経営状況や余剰資金の把握・分析をするためにも社会福祉法人の会計制度の果たすべき役割は一層重要性が増したといえよう。

そこで、本稿では社会福祉法人の会計制度がこれまで果たしてきた役割及び歴史的にどのような変化を遂げてきたのかについての検討に主眼を置く。今回の法改正は社会福祉法人会計制度自体にも影響を及ぼしていく可能性もあるだろうが、まずはこれまでの改正を通じて変遷を遂げてきたそれぞれの時代の会計制度の特徴を述べた上で、今後についての考察を試みることにしたい。

Ⅱ. 社会福祉法人における会計制度

1. 社会福祉法人会計の歴史

(1) 社会福祉法人会計の目的と特徴

社会福祉法人の会計の目的としては、まずは福祉目的達成に必要な基本財産を受入れ、その財産の増減変化を正しくとらえて、組織の管理責任を明らかにすることが挙げられる。その上で、公益的な福祉目的を達成するために必要である運営資金の収入及び支出を正しくとらえて、福祉そのものが現実に運営されているか否かを計数的に明らかにすることが挙げられる³⁾。

そのため会計の果たすべき役割としては、社会福祉法人の事業運営に関する計数的な情報提供機能が挙げられる。社会福祉法人は非営利法人であることから、その会計の目指すところは寄付者から受け入れた基本財産について法人内部の理事者の管理運営の責任を明らかにし、また日常の福祉目的達成のために信託された介護保険費用や措置委託費等の収入及び支出を明らかにして、受託財産の会計管理責任と採算に十分配慮しながら受託資金の運用に関する会計責任を明らかにする「受託者会計」にあるといえる⁴⁾。

そして、企業会計との大きな違いとしては、企業会計における「資本」概念と社会福祉法人会計

の「基本金」概念との相違が挙げられる。どちらも組織内部の自己資金という点では共通しているが、企業会計の資本は利潤追求の源であり、株式会社においては法的な持分となる。これに対し、社会福祉法人には企業会計の資本に該当するものとして基本金があるものの、これは利潤追求のためのものではなく、主として社会福祉事業という非営利活動に従事するための源泉となる。社会福祉法人会計においては、資産と負債の差額から基本金が構成されるが、基本金は企業会計における資本金とは異なり、持分という概念を主張するものであってはならないものとされる。

このような法人としての性質の違いもあって、社会福祉法人の会計基準については、企業会計はもちろんのこと公益法人会計等の他の非営利組織法人会計とは異なる別途独自の会計基準が規定されている。【表 1】

【表 1】会計単位の活動目的による会計の分類

会計の種類	適用例
企業会計	株式会社, 合名会社, 合資会社, 合同会社, 有限会社
政府会計(公会計)	国, 地方公共団体, 独立行政法人, 公営企業など
非営利組織会計	公益法人, 社会福祉法人, 学校法人, 医療法人, 宗教法人, NPO法人など

出典：藤井(2009)p 141 を参考に作成。

社会福祉法人は非営利組織法人の一種に位置づけられるが、他の非営利組織とは異なる独自の会計制度を有する。非営利組織同士においても所轄官庁が異なる点やそれぞれの法人毎の沿革や存在意義の違い等が影響しているものと考えられる。

社会福祉法人の会計制度は社会情勢の変化に応じて順次改正がなされているが、会計基準の面からみると 4 つの時代に分類することができる【表 2】。

【表 2】社会福祉法人を巡る会計制度の変遷の歴史

第 1 時代(1953 年～)「社会福祉法人会計要領」時代
 第 2 時代(1976 年～)「社会福祉法人会計経理規程準則」時代
 第 3 時代(2000 年～)「社会福祉法人会計基準(旧基準)」時代
 第 4 時代(2011 年～)「社会福祉法人会計基準(新基準)」時代

そこで、以下では、具体的にそれぞれの時代がどのような特徴をもった会計制度だったのかを見てみる。

2. 会計制度の変遷

(1) はじめに

1945 年の太平洋戦争終結を契機としたGHQの占領統治時代を経て、日本に新しい社会福祉の考え方が導入された。戦前から救護法などの社会福祉制度はあったものの、憲法上保障された基本的人権としての社会福祉という考え方はこれまでなされていなかった。日本の非軍事化と民主化を目的としたGHQの間接統治下で 1946 年に制定された日本国憲法第 25 条の生存権、そして社会救济(public relief:翻訳によっては公的扶助)に関する覚書(SCAPIN775)の提示等を通じて戦後の日本の社会福祉に対する基本的道筋が出来上がっていった⁵⁾。

1951 年には社会福祉実践のための行政組織とその運用原則としての社会福祉事業法が制定された。本法では社会福祉事業の趣旨として、「社会福祉事業は、援護、育成又は更生の措置を要する者に対し、その独立心をそこなうことなく、正常な社会人として生活することができるように援助することを趣旨として経営されなければならない。」(第 3 条)と規定された。社会福祉事業については第 1 種社会福祉事業と第 2 種社会福祉事業に分類することができる。

そして、社会福祉事業については、憲法 89 条の公の支配に属さない慈善事業に対する公金支出禁止原則の下で、「公私分離の原則」に基づいた規定がなされることになった。これに対し、戦前の社会福祉事業では官民一体方式に慣れていたこともあって、公私の責任を分離する積極的必要性を日本政府側が感じていなかったこともあって、民間団体に社会救济事業を委任してはいけないというGHQの考え方に対しては当惑が広がった。実際のところ、政府ですべて救济事業を実施せよと指示されても、当時の政府機関には十分な人的組織がなかったとされる⁶⁾。そのため、「公私分離の原則」が課されたとはいっても、当時の喫緊課題であった戦災孤児、寡婦、引揚者などの救济のためには民間の社会福祉団体の手を借りることが必要不可欠な情勢であった。そのため、社会福祉事業を実施する民間団体に対し「措置委託」という形で公的助成を容認するようになったとされる⁷⁾。ここでの措置委託とは地方自治体の「措置」事務を民間社会福祉事業に「委託」するものであるが、要するにこれは国の事務が民間福祉事業に「委託」されることを指す。このような公的性格の強い形をとることで、救济政策の国家実施責任を求めるSCAPIN775 の方針に適合する形で社会福祉制度が整備されていった。

そのため、社会福祉法人は、救济政策の国家責任の下、社会福祉事業を実施する民間団体として誕生することになった。そこで、以下では社会福祉法人制度黎明期の会計制度について見てみる。

(2) 第 1 時代

社会福祉法人制度は、一般的には 1950 年の社会保障制度審議会の「社会保障制度に関する勧告」を受けて、憲法 89 条の「公の支配」に属さない民間社会福祉事業に対する公金支出禁止規定を回避するために、社会福祉事業法により「公の支配」に属する法人として創設されたもの

とされる⁸⁾。この時代の会計基準は 1951 年の社会福祉事業法の成立に伴って 1953 年に当時の厚生省(現、厚生労働省)から「社会福祉法人の会計について」が発出され、同省社会・児童局長連名で各都道府県知事あてに社乙発第 32 号「社会福祉会計要領」(1954 年 3 月 18 日付)が通知されたことから始まる。その会計制度の特徴は、社会福祉法人会計の目的として、収入支出、財政状態と共に事業成績を明らかにすることにあった。

そのため、資金の増減は伴わないものの損益計算上の計測が必要となる減価償却手続が容認されていた。また、本要領の解釈が不足する部分については、営利企業向けに作成されていた当時の「企業会計原則」及び「財務諸表準則」に準拠することが求められていた。

したがって、この時代の制度は、会計期間毎の事業成績を明らかにすることが求められた点では営利企業に近いものといえ、発生主義会計をベースとしていた会計基準であったと考えられる⁹⁾。そもそも非営利組織である社会福祉法人会計が企業会計のような発生主義会計がベースとされた背景には法人の歴史的成り立ちにある。つまり、当時の社会福祉法人は戦前からの歴史的経緯を受け、民間の社会福祉事業者が個人的資産を提供して設立し、その能力と責任によって運営がなされる経営が主流だったことが挙げられる¹⁰⁾。そのため、民間福祉事業維持のためには、企業会計のような自律的経営という視点から会計基準の制度設計がなされていたということが考えられる。

しかし、次に述べるように、その後会計基準は大きく変更されることになった。

(3) 第 2 時代

第 1 時代に続く「経理規定準則」時代の特徴としては、事業成績のような損益計算ではなく、資金の収入と支出に基づく資金収支計算を重視したことが挙げられる。

このような会計基準見直しの背景には、第 1 時代の会計実務では不統一な処理方法や会計内容の不明瞭さなど会計の妥当性に関する問題が挙げられる¹¹⁾。また、憲法 89 条の下での「公私分離の原則」を回避するために考案されたともいわれる措置委託制度の下、社会福祉法人には利用者を政府から割り当てられ、事業のために必要な費用も政府から措置委託費として支弁されるような制度となったことも挙げられる。

このような「公の支配」が強まった当時の社会福祉法人の経営環境に伴い、その会計基準についても制度上の実情に対しより整合性のある会計の実施を目指すため、1976 年に厚生省から社施 25 号として経理規程準則が通知されることになった。ここでは主として措置委託費など公的資金の収支を明確にし、その受託責任を明らかにすることを基本目的としており、社会福祉法人独自の会計制度樹立を目指していた。

この時代の特徴としては、会計そのものを社会福祉法人に定着させることを試みるために企業会計に準じる会計処理を目指すことよりも、むしろその特質に応じた独自の会計処理を求めたことが挙げられる¹²⁾。例えば、社会福祉法人全体を 1 つの会計単位とせず、同一法人内で本部会計

と施設会計という複数の会計単位を設けたこと、予算編成を要求したこと、収益事業以外では減価償却手続は行わないことなどの会計処理方法が挙げられる。

この結果、社会福祉法人の会計制度は政府から預かった公の資金を管理するという側面が強まった。施設毎に異なる会計単位で把握されるために法人全体の経営状況が見えにくくなる傾向も強まった。企業会計においては、収益を獲得するために貢献した資産については、費用収益対応原則により、取得原価を収益の獲得のために利用した期間にわたって費用配分するのが望ましいものと考えられているが、社会福祉法人会計では基準変更によって損益計算に関する情報は必要とされなくなった。減価償却手続のように会計期間に対応した損益計算を行うことも求められなくなった。

(4) 第3時代

その後、措置委託制度をベースとしていた社会福祉制度は大きく見直されることになった。1998年6月に中央社会福祉審議会から公表された「社会福祉基礎構造改革について(中間まとめ)」において、サービスの利用者と提供者との間の対等な関係の確立、質と効率性の向上、透明性の確保等を改革の理念とし、社会福祉法人については法人単位の経営と適切な経営管理が可能となるように改める必要がある旨が述べられた。これを受け、2000年から介護保険制度が導入され、介護事業については従来の措置委託制度から個人が自ら選択してそれを提供者との契約によって福祉サービスを利用する保険契約制度に切り替わった。このような福祉制度改革に伴い、社会福祉事業法が改正され、2000年に社会福祉法が制定された。

本制度の下、利用者は自らの意思で利用施設を選択できるようになり、福祉施設は利用者から選ばれる対象になった。介護保険制度の導入等に伴い、多様な事業主体の社会福祉分野への参入が進むことが見込まれる中、環境変化に相応するために、社会福祉法人の自律性を高めることを旨とする改革の時代を迎えることになった¹³⁾。

制度改革に伴い、措置委託制度における資金区分は弾力化され、社会福祉法人の計算書類等は2000年から公開されるようになった¹⁴⁾。そして、社会福祉法人会計に関しては、収支内訳や法人全体の財務状況、経営状況など総合的に見ることができる会計が必要となり、会計処理に関する基準変更が余儀なくされることになった¹⁵⁾。

そのため、会計基準については、介護保険制度施行に合わせて、2000年2月に厚生省保健福祉部長、社会・援護局長、老人保健福祉課長、児童家庭局長の連名による社援代10号で「社会福祉法人会計基準」(旧基準)が示された。これは、原則としてすべての社会福祉法人を対象とするものである。

その基本的な考え方として、以下の4つが挙げられる。(旧基準概要1)

- ①法人単位での経営を目指し、法人全体の経営状況把握のために法人共通の会計基準であること。

- ②会計基準は、簡潔明瞭なものとし、損益計算の考え方を採り入れることにより効率性が反映されるものであること。
- ③会計基準は、法人として高い公益性を踏まえた内容にすること。
- ④会計基準は、取引を適切に記録し、経営状況を適切に表示するための基本的な事項について定めたものであり、各法人における経理処理については、この基準を基にそれぞれの法人で自主的に定めること。

特徴としては、従前の経理規程準則と比較した場合、社会福祉法人の会計基準に企業会計の考え方を採り入れた点にある。つまり、法人を本部と施設に分けてそれぞれで会計単位とするのではなく単一組織体として一本の会計単位にすること、「事業活動収支計算書」作成のための損益計算、そして減価償却制度導入といった点が挙げられる。この背景には、措置委託制度から契約制度への移行に伴い営利企業などの多様な事業者が参入することになり、社会福祉事業が市場の競争原理に晒されることになったことが挙げられる。経理準測で重視されていた「資金収支計算書」は資金の流入と流出及び残高計算を行うものであるのに対し、新たに求められるようになった「事業活動収支計算書」は事業活動で生み出された収益とそれに要した費用とを計算することによって事業活動の成果、すなわち利益または損失を計算する。事業活動収支計算書によって事業活動の成果を知ることができる。つまり、第 1 時代で要求されていた事業成績を明らかにするための計算書が再び要求されることになったといえる。

(5) 第 4 時代

第 3 時代の旧基準は社会福祉制度改革にあわせて作成された会計基準であったものの、その後の社会経済情勢の変化、そして旧基準が複数の会計基準の並立を許容していたために煩雑な会計事務等の課題が引き続き存在していた¹⁶⁾。そこで、会計基準併存の解消による会計事務の簡素化や社会経済情勢の変化への対応を目的として、2011 年 7 月に厚生労働省雇用均等・児童家庭局、社会・援護局、障害保健福祉部、老健局長の連名による第 1 号「社会福祉法人の新会計基準について」(新基準)が公表された。

この特徴は、会計基準の適用範囲の一元化、財務諸表等の体系の見直し、外部への情報公開、透明性向上のために会計処理や区分の変更等、従来の会計実務からの更なる変更を要求するものといえる。旧基準の「財務諸表」では、「計算書類」として資金収支計算書、事業活動収支計算書、貸借対照表、財産目録の 4 種類を挙げていたのに対し、新基準では「財務諸表」として、資金収支計算書、事業活動収支計算書、貸借対照表の 3 種類から構成される点が特徴である。財産目録は会計基準の対象ではあるものの、財務諸表の対象外とされた。新基準がこのような変更を行った理由として、効率的经营の意思決定支援と国民や寄付者など外部の利害関係者への経営実態公表という第三者に対する説明責任のための基準であることを明確化したことが挙げられる¹⁷⁾。

そこで、以下では現行の新基準で作成が義務付けられる3種類の財務諸表の特徴について述べる。

3. 現行会計基準(新基準)の特徴

(1) 資金収支計算書

社会福祉法人に作成義務が課される財務諸表の一つとして、「資金収支計算書」がある。これは「当該会計年度(4月1日から翌年3月31日までの一年間)におけるすべての支払資金の増加および減少の状況を明らかに表示」(新基準第2章1)するべく作成されたものである。ここでの支払資金とは「流動資産及び流動負債とし、その残高は流動資産と流動負債との差額」(新基準第2章2)とされる。ただし、「1年基準により固定資産又は固定負債から振替えられた流動資産・流動負債、引当金並びに棚卸資産(貯蔵品を除く。)を除く」(新基準第2章2但書)ことに留意が必要である。つまり「支払資金」とは、第一に、経常的な支払準備のために保有する現金及び預貯金、短期間のうちに回収されて現金又は預貯金になる未収金、立替金、有価証券等及び短期間のうちに事業活動支出として処理される前払金、仮払金等の流動資産、第二に、短期間のうちに現金又は預貯金によって決済される未払金、預り金、短期運営資金借入金等及び短期間のうちに事業活動収入として処理される前受金等の流動負債を指す。支払資金の残高は、これらの流動資産と流動負債との差額をいう。(同基準注解6)

そして、資金収支計算書の構成は、「事業活動による収支」、「施設整備等による収支」及び「その他の活動による収支」に分けられる(新基準第2章5)【表3・4・5】

まず、「事業活動による収支」には、経常的な事業活動による収入及び支出(受取利息配当金収入及び支払利息支出を含む。)を記載し、事業活動資金収支差額を記載するものとする。【表3】

【表3】「事業活動による収支」について

支出	収入
人件費支出	介護保険事業収入
事業費支出	老人福祉事業収入
事務費支出	児童福祉事業収入
就労支援事業支出	保育事業収入
授産事業支出	就労支援事業収入
利用者負担軽減額	障害福祉サービス等事業収入
支払利息支出	生活保護事業収入
その他の支出	医療事業収入
流動資産評価損等による資金減少額	借入金利息補助金収入
	受取利息配当金収入
事業活動資金収支差額	その他の収入
	流動資産評価益等による資金増加額

出典：新会計基準第1号の1様式を基に作成。

次に、「施設整備等による収支」としては、固定資産の取得に係る支出及び売却に係る収入、施設整備等補助金収入、施設整備等寄附金収入及び設備資金借入金収入並びに設備資金借入金元金償還支出等を記載し、施設整備等資金収支差額を記載するものとする。【表 4】

【表 4】「施設整備等による収支」について

支出	収入
設備資金借入金元金償還支出	施設整備等補助金収入
固定資産取得支出	施設整備等寄附金収入
固定資産除却・廃棄支出	設備資金借入金収入
ファイナンス・リース債務の返済支出	固定資産売却収入
その他の施設整備等による支出	その他の施設整備等による収入
施設整備等資金収支差額	

出典：同上。

「その他の活動による収支」としては、長期運営資金の借入れ及び返済、積立資産の積立て及び取崩し、投資有価証券の購入及び売却等資金の運用に係る収入及び支出（受取利息配当金収入及び支払利息支出を除く。）並びに事業活動による収支及び施設整備等による収支に属さない収入及び支出を記載し、その他の活動資金収支差額を記載するものとする【表 5】。ここでは、事業活動資金収支差額、施設整備等資金収支差額及びその他の活動資金収支差額を合計して当期資金収支差額合計を記載し、これに前期末支払資金残高を加算して当期末支払資金残高として記載するものとする。

【表 5】「その他の活動による収支」について

支出	収入
長期運営資金借入金元金償還支出	長期運営資金借入金元金償還寄附金収入
長期貸付金支出	長期運営資金借入金収入
投資有価証券取得支出	長期貸付金回収収入
積立資産支出	投資有価証券売却収入
その他の活動による支出	積立資産取崩収入
その他の活動資金収支差額	その他の活動による収入

出典：同上。

(2) 事業活動計算書

事業活動計算書とは、企業会計における経営成果に関する損益計算書と同様に、事業活動の成果を明らかにするものである。これは「当該会計年度（4月1日から翌年3月31日までの一年間）における純資産のすべての増減内容を明りょうに表示」（新基準第3章1）するべく作成され、法

人の会計年度における業績を数値的に表すものである。

その構成としては、「サービス活動増減の部」、「サービス活動外増減の部」という経常活動の部分、そして「特別増減の部」という特別活動の部分及び「繰越活動増減差額の部」の4区分からなる。(第3章3)【表6・7・8・9】

「サービス活動増減の部」とは、サービス活動による収入及び費用を記載してサービス活動増減差額を記載するものとする【表6】。ここでの主な収入とは介護保険事業収益や保育事業収益や就労支援事業収益といった社会福祉法人のサービス活動に関する収入源から構成される。他方、費用としては、人件費や事務費といった事業運営活動上必要な経費から構成される。また、固定資産に係る支出については、その経済的価値に見合った形で減価償却手がとられている。そして、サービス活動費用に減価償却費等の控除項目として、「国庫補助金等特別積立金取崩額」を含めるものとする(同上基準第3章4(1))。国庫補助金等特別積立金とは、施設及び設備の整備のために国又は地方公共団体等から受領した国庫補助金等に基づいて積み立てられたものであり、その目的は社会福祉法人の資産取得負担を軽減し、法人経営施設等のサービス提供者のコスト負担軽減を通して、利用者の負担を軽減することとされる。そのため、国庫補助金等特別積立金は、毎会計年度、国庫補助金等により取得した資産の減価償却費等により事業費用として費用配分される額の国庫補助金等の当該資産の取得原価に対する割合に相当する額を取り崩し、事業活動計算書のサービス活動費用に控除項目として計上しなければならない(同上基準注解10)。つまり、国庫補助金等は、長期にわたる公的助成として、その効果が期待される期間に取り崩すことで減価償却を対応させて、助成効果を発現させているものといえる¹⁸⁾。このような形でサービス活動の内容に応じて費用収益を期間対応させるような会計処理が行われている。

【表6】「サービス活動増減の部」について

支出	収入
人件費	介護保険事業収益
事業費	老人福祉事業収益
事務費	児童福祉事業収益
就労支援事業費用	保育事業収益
授産事業費用	就労支援事業収益
利用者負担軽減額	障害福祉サービス等事業収益
減価償却費	生活保護事業収益
国庫補助金等特別積立金取崩額	医療事業収益
徴収不能額	経常経費寄附金収益
徴収不能引当金繰入	その他の収益
その他の費用	
サービス活動増減差額	

出典：新会計基準第2号の1様式を基に作成。

「サービス活動外増減の部」には、受取利息配当金、支払利息、有価証券売却損益並びにその他サービス活動以外の原因による収入及び費用であって経常的に発生するものを記載し、サービス活動外増減差額を記載するものとする。【表 7】

【表 7】「サービス活動外増減の部」について

支出	収入
支払利息	借入金利息補助金収益
有価証券評価損	受取利息配当金収益
有価証券売却損	有価証券評価益
投資有価証券評価損	有価証券売却益
投資有価証券売却損	投資有価証券評価益
その他のサービス活動外費用	投資有価証券売却益
サービス活動外増減差額	その他のサービス活動外収益

出典：同上。

更に、「特別増減の部」では、寄附金、国庫補助金等の収益、固定資産売却等に係る損益、事業区分間又は拠点区分間の繰入れ及びその他の臨時的な損益(金額が僅少なものを除く)を記載し、基本金の組入額及び国庫補助金等特別積立金の積立額を減算して、特別増減差額を記載する【表 8】。

基本金への組入れができる基本金とは、①社会福祉法人設立、施設創設・増築等のために基本財産等を取得すべきものとして指定された寄附金の額、②①の資産取得等に係る借入金の元金償還に充てるものとして指定された寄附金の額、③施設の創設及び増築時等に運転資金に充てるために収受した寄附金の額である(同上基準注解 12)。基本金への組入れは、寄附金を事業活動計算書の特別収益に計上した後、その収益に相当する額を基本金組入額として特別費用に計上して行う。なお、国庫補助金等特別積立金を含む固定資産の売却損・処分損を記載する場合、特別費用の控除項目として、国庫補助金等特別積立金取崩額を含めるものとする。

【表 8】「特別増減の部」について

支出	収入
基本金組入額	施設整備等補助金収益
資産評価損	施設整備等寄附金収益
固定資産売却損・処分損	長期運営資金借入金元金償還寄附金収益
国庫補助金等特別積立金取崩額(除却等)	固定資産受贈額
国庫補助金等特別積立金積立額	固定資産売却益
災害損失	その他の特別収益
その他の特別損失	
特別増減差額	

出典：同上。

「繰越活動増減差額の部」では、前期繰越活動増減差額、基本金取崩額、その他の積立金積立額、その他の積立金取崩額を記載し、当期活動増減差額に当該項目を加減したものを次期繰越活動増減差額として記載する【表 9】。この次期繰越活動増減差額は、企業会計における当期純利益に相当するものであり、福祉事業活動の結果生じた蓄積された利益に該当するものともいえる。

【表 9】「繰越活動増減差額の部」について

当期活動増減差額(上記 3 種類の差額合計)		(1)
繰越活動増減差額の部	前期繰越活動増減差額	(2)
	当期末繰越活動増減差額	(3)=(1)+(2)
	基本金取崩額	(4)
	その他の積立金取崩額	(5)
	その他の積立金積立額	(6)
	次期繰越活動増減差額	(7)=(3)+(4)+(5)-(6)

(注) 計算の便宜上、「繰越活動増減差額の部」以外の部分も本表で含んで表記している。

(3) 貸借対照表

貸借対照表とは、ある一定時点での社会福祉法人の財政状態を表すものである。これは「当該会計年度(4月1日から翌年3月31日までの一年間)におけるすべての資産、負債及び純資産の状態を明りょうに表示」(同上基準第4章1)するべく作成するものである。貸借対照表の区分としては、資産の部、負債の部及び純資産の部に分かち、資産の部を流動資産及び固定資産に、負債の部を流動負債及び固定負債に区分しなければならないとされる(同第4章2)【表 10】。貸借対照表によって、その法人の総資産規模や、現在どの程度資産を有しているか、逆にどの程度負債があるのかといった財政状態を測定することができる。なお、昨今、法人組織内部に資金を溜め込みすぎではないかと批判が高まっている内部留保の存在については、貸借対照表に提示される会計情報からある程度把握することが可能である¹⁹⁾。

【表 10】「貸借対照表」について

(資産の部)	(負債の部)
流動資産 現金預金 有価証券 事業未収金 未収金 未収補助金 未収収益 受取手形 貯蔵品 医薬品 診療・療養費等材料 給食用材料 商品・製品 仕掛品 原材料 立替金 前払金 前払費用 1年以内回収予定長期貸付金 短期貸付金 仮払金 その他の流動資産 徴収不能引当金 固定資産 基本財産 その他の固定資産	流動負債 短期運営資金借入金 事業未払金 その他の未払金 支払手形 役員等短期借入金 1年以内返済予定設備資金借入金 1年以内返済予定長期運営資金借入金 1年以内返済予定リース債務 1年以内返済予定役員等長期借入金 1年以内支払予定長期未払金 未払費用 預り金 職員預り金 前受金 前受収益 仮受金 賞与引当金 その他の流動負債 固定負債 (純資産の部) 基本金 国庫補助金等特別積立金 その他の積立金 次期繰越活動増減差額

出典：新会計基準第3号の1様式を基に作成。

(4) まとめ

新基準の下では、経営の効率化及び外部への情報公開を図ることを通じて第三者への説明責任を高め、社会福祉法人の経営内容の適正化が図られることになった。この新基準の適用は経過期間3年をもって、2016年3月決算分から新基準で会計報告が統一されることとなった。更に、2016年の社会福祉法改正によって、経営組織の在り方自体の見直しと相まって、法人会計経営情報の外部に対する報告要求は一層強化されることになる。

そこで、以下では、2016年の社会福祉法改正を取り上げ、会計・経営制度に関連する部分の検討を通じて、今後の制度に関する考察を行うことにする。

Ⅲ. 今後の社会福祉法人制度の在り方

1. 2016 年社会福祉法改正

今回の法改正の主な特徴は「社会福祉法人制度の改革」と「福祉人材の確保の促進」であり、特に会計制度とかかわりが深い点は前者である。ここでは経営組織の在り方の見直しによるガバナンスの強化が求められることになるが、これは既存法人の組織自体に変革を求めるものといえる。大まかには事業運営の透明性の向上、財務規律の強化、地域における公益的な取組を実施する責務の規定追加、内部留保の明確化と福祉サービスへの再投下要求、行政監督の強化といった点が挙げられる。

今回の法改正によって評議員制度設置義務付け等の組織のガバナンス強化、財務諸表公開範囲拡大などの組織経営の透明性強化、役員等による利益相反行為の制限のような組織運営健全化等による財務規律強化が要求されるようになる。

会計基準との関係としては、法改正に合わせて一部の基準が変更された²⁰⁾。具体的には、ガバナンス面強化に対応して役員や評議員に関する規定が追加された。例えば、引当金に関して役員退職慰労金の支給に対する規定を追加したこと(社会福祉法人会計基準の運用上の取り扱い 18)や関連当事者取引に関する情報として評議員に関する規定が追加されたこと(同上 21)等が挙げられる。また、明細書の財務情報については、より細部まで情報開示することが求められるようになる。例えば、社会福祉法人が事業活動上必要不可欠な補助金収入について、公費か一般かの区別の明確化が求められるようになる(別紙 3)。財産目録についても、従前は「普通預金 10 万円、●●銀行××支店」といった程度の記載しか求められていなかったが、今後は取得年度や使用目的といった細目まで記載することが求められるようになる(別紙 4 参照)。

ディスクロージャーとの関係としては、これまでは任意開示だった「現況報告書」の開示が義務付けされるようになる。これによって、法人全体の設立年や経営者、経営内容、資産構成や役員や評議員の名前、理事会開催状況や外部監査の有無といった経営実態の状況把握が行いやすくなる。

また、社会福祉法人の組織内に蓄積する内部留保の中で余裕部分を社会に還元する役割(社会福祉充実計画の実施)が求められるようになる点も特筆すべきである²¹⁾。更に、財務諸表公表につきHPのようなインターネットを用いた開示を各法人に要求することで法人間の経営分析比較を行う環境がようやく整ってきたといえる。

そして、組織外からのガバナンスも強化される。例えば、行政に関しては立ち入り検査その他行政監督権限の強化も行われる。会計に関する虚偽申告がある場合の罰則規定も整備された。

このようなガバナンスの強化、外部への情報提供を通じた透明性拡大、行政監督権限強化といった点は社会福祉法人会計を精緻なものにするために重要な役割を果たすといえよう。

2. おわりに：今後の課題

今後の改善が引き続き必要とされそうな課題として、公的資金を預る以上、その社会的責任としての会計報告が不十分な法人をいかに減らしていくかが挙げられる。例えば、貸借対照表上に総資産規模からすると過度に多額すぎる流動負債を計上している法人、退職給付引当金のような持続的な組織運営上必要な引当金が未設定の法人、そして借方貸方で合計金額が不一致の法人といったものがいまだ散見される。悪質な虚偽表示がなされている場合法人が問われる法定責任には第三者責任としての損害賠償請求がある。ただし、請求が認容されるには悪意重過失がある場合に限定される上、虚偽表示があっても過料 20 万円ぐらいの金額であるため、実際の程度の実効性があるのかは不明である。

また、行政監督権限強化に見合うだけの行政側の会計情報に対する判断力不足も懸念される。権限強化自体は法人経営健全化のためには必要性が高いものの、法人を管轄する基礎自治体が HP で公表する社会福祉法人の財務諸表自体、内容に疑問があるものも散見されることから、行政側の会計内容の監督を行う際の実効性を高める継続的努力は必要不可欠であろう。

更に、「内部留保」に関する考え方が一人歩きしてしまう危険性がある。今回の法改正で社会還元が求められる余剰資金としての内部留保の計算式 $\{(\text{資産} - \text{負債}) - \text{必要控除財産}\}$ が明示されたこともあって、社会福祉法人の内部留保とは計算式で求められる数値のみと限定的に解釈されてしまうおそれがある。そもそも内部留保の定義付けや把握方法は、厚生労働省の社会保障審議会の全体会議で議論がまとまらなかったように様々なとらえ方が可能な抽象的概念である。内部留保概念に関する先行研究が豊富な企業会計分野においてですら、どの点を内部留保とするかについては、未だ見解を完全に合致させることは難しい状況にあるといえる²²⁾。社会福祉法人の内部留保の実態に関しては、営利企業と比較して、一部の社会福祉法人において内部留保が顕著に高いところが見られ、これは社会福祉法人に対する批判の一因となっている。なぜなら高い内部留保となる要因として、社会福祉法人の事業は非課税の社会福祉事業や公益事業運営が中心であり、その収入の大半が介護保険や補助金のような公的資金によって支えられているものであることの影響が大きいからである。他方、施設経営者の立場からみれば、社会福祉法人には利益分配を行うという概念がなく、内部留保資金の多くは将来のための積立資産や修繕費用若しくは運転資金等に充てるための必要な資金と考えている。このように内部留保を巡っては立場による見解の相違があるのだが、今回の法改正で計算式が提示されたことで、今後の議論の余地が狭まってしまうおそれもありえよう。

今回の法改正によって、社会福祉法人が社会から信頼を維持するために組織改革が求められることになった点は評価できる。だが、これが会計制度に対してどのような影響を及ぼしていくことになるかはいまだ未知数といえ、今後の更なる制度改善に大いに期待したいところである。

以上

〈注〉

- 1) 例えば、松山(2011)。
- 2) 関川(2015), p12.
- 3) 守永(1991), p19.
- 4) 同上.
- 5) SCAPIN775 の内容について、北場(2005), p57 によれば,
 - ①日本政府は都道府県・市町村機構を通じて、差別的・優遇的な取り扱いをせず平等に、すべての生活困窮者に対して十分な食料、衣料、住宅、医療保護を提供する単一の全国的行政機関を設けること、
 - ②日本政府は1946年4月30日までに救済福祉計画に対する財政的援助及び実施の責任態勢を確立すべきこと。したがって、それを私的又は準政府機関に移譲・委任してはならないこと、
 - ③困窮を防止するのに必要な総額の範囲内において与えられる給付額に制限を設けないこと、の3点が挙げられる。これは、日本政府による救済計画実施の際には保護の無差別平等、扶助の国家責任の明確化、最低生活保障原則の実施を求めたものといえる。
- 6) 北場(2005), p85.
- 7) 同上, pp97-100.
- 8) 同上, p195.
- 9) 齋藤(2001), p43.
- 10) 羽生(2008), p301.
- 11) 社施第25号「社会福祉施設を経営する社会福祉法人の経理規程準則の制定について」前文1976年1月31日付。
- 12) 齊藤(2001), p43.
- 13) 齊藤(2001), p44.
- 14) トーマツ(2012), p4.
- 15) 羽生(2008), p302.
- 16) 例えば、措置費支弁対象施設のみを運営している法人については、経理規程準則によることができる。病院会計準則を適用している老人福祉施設などは、当分の間、従来の会計処理によることができるとされた。(旧基準概要4)
- 17) 宮本(2012), p61, トーマツ(2012), p17, 42-43.
- 18) 宮本(2012), p68.
- 19) 例えば、明治安田生活福祉研究所(2013)の研究によれば、貸借対照表の貸方に位置するいわゆる企業会計における「利益剰余金」に相当する「次期繰越活動増減差額」を中心に計測する「発生源内部留保」という概念と内部に実在する未使用財産という形で貸借対照表の借方から計測する「実在内部留保」という概念を内部留保の把握方法例として提示している。
- 20) 雇児発1111第3号・社援発1111第5号・老発1111第6号「「社会福祉法人会計基準の制定に伴う会計処理等に関する運用上の取扱いについて」の一部改正について」2016年11月11日付。
- 21) 改正法55条の2
- 22) 例えば、田村(2014), p213 以下参照。

〈参考文献リスト〉

- ・北場勉(2005)『戦後「措置制度」の成立と変容』法律文化社.
- ・厚生労働省(2015),「社会保障審議会福祉部会報告書：社会福祉法人制度改革について」http://www.mhlw.go.jp/file/05-Shingikai-12601000-Seisakutoukatsukan-Sanjikanshitsu_Shakaihoshoutantou/0000074116.pdf
(2016/11/16 最終閲覧)
- ・齋藤真哉(2001)「『社会福祉法人会計基準』の課題」青山経営論集 36(1),pp39-58.
- ・関川芳孝(2015)「解説：社会福祉法改正が求めるもの」月刊福祉,pp12-16.
- ・田村八十一(2014)「内部留保会計の展開と内部留保分析の検討」竹田範義・相川奈美編著『会計のリラティヴィゼーション』創成社,pp213-243.
- ・高田京子(2000)「社会福祉法人会計の特徴と有用性」人間福祉研究 3, pp127-144.
- ・トーマツパブリックセクター&ヘルスケアインダストリーグループ編(2012)『やさしくわかる社会福祉法人の新しい会計基準』中央経済社.
- ・羽生正宗(2008)『社会福祉マネジメント戦略』大蔵財務協会.
- ・藤井秀樹(2009)「財務会計論序説」商経学叢 56(2),pp769-793.
- ・松山幸弘(2011)「黒字ため込む社会福祉法人：復興事業への拠出 議論を」, 日本経済新聞, 2011 年 7 月 7 日朝刊.
- ・明治安田生活福祉研究所(2013)「介護老人福祉施設等の運営及び財務状況に関する調査研究事業報告書」.
http://www.myilw.co.jp/research/report/pdf/myilw_mhlw_nursing_care_h24_01.pdf
(2016/11/10 最終閲覧)
- ・宮本幸平(2012)『非営利組織会計テキスト』創成社.
- ・守永誠治(1991)『社会福祉法人の会計』税務経理協会.